

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em Direito Tributário
e Finanças Públicas

Heyrovsky Torres Rodrigues

**O Planejamento tributário à luz do art. 116,
parágrafo único do Código Tributário Nacional.**

Brasília – DF

2014

Heyrovsky Torres Rodrigues

**O Planejamento tributário à luz do art. 116,
parágrafo único do Código Tributário Nacional.**

Monografia apresentada como requisito parcial obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público -IDP.

Orientador: Prof. (Sem orientador)

Brasília – DF

2014

Heyrovsky Torres Rodrigues

Planejamento tributário à luz do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Monografia apresentada como requisito parcial obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós- Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público -IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____)

Banca examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho à minha mãe por todo o apoio, carinho e por sempre acreditar que nós podemos conseguir o que quisermos.

Somente terá grandes conquistas quem
tem grandes objetivos.

Resumo

O presente trabalho, adotando a pesquisa bibliográfica do tema como sua principal metodologia, dado o seu caráter teórico argumentativo, tem por desígnio analisar o planejamento tributário à luz do parágrafo único do art. 116 do CTN, considerando os diversos negócios jurídicos que são realizados constantemente pelas sociedades empresárias e contribuintes em geral objetivando a economia de tributos e muitas vezes a própria viabilização da atividade empresarial.

Palavras chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal.

Abstract

This paper, adopting the literature of the subject as their main methodology, given its theoretical argumentative character, is to analyze the design tax planning in light of the sole paragraph of art. 116 CTN, considering the various legal transactions that are carried out constantly by business corporations and taxpayers in general aimed at saving taxes and often the very viability of the business activity.

Keywords: tax planning. Tax avoidance. Tax evasion.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	10
1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	12
2. O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A NORMA GERAL ANTIELISÃO.....	14
3. ELISÃO E EVASÃO FISCAIS	19
3.1. SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO	23
3.2. O DOLO E A FRAUDE À LEI	25
4. TEORIA DO ABUSO DE DIREITO	27
5. TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS	29
6. O PROPÓSITO NEGOCIAL	31
7. O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	34
8. CONCLUSÃO	38
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é regido por diversos princípios, dentre os quais se destaca o princípio da legalidade.

Pelo princípio da legalidade, no Brasil, somente se pode criar, aumentar e cobrar tributo mediante lei¹.

O planejamento tributário constitui-se numa ferramenta indispensável à sobrevivência das empresas, mediante a economia de tributos, conhecida como elisão fiscal, a qual somente é válida e reconhecida como tal se não houver violação aos elementos definidores do fato gerador tributário previsto na lei instituidora do tributo.

Hodiernamente, discute-se muito no âmbito do Direito Tributário a abusividade na elisão fiscal, o que acaba por gerar insegurança jurídica nos procedimentos adotados pelas empresas, diante dos critérios evidentemente subjetivos na interpretação do que seria uma elisão abusiva.

A lei tributária brasileira vem procurando impedir a fuga ao imposto por intermédio das normas gerais antielisivas, abertas, indeterminadas e, não raro, ambíguas, contraditórias e abundantes, o que vai exigir seu ulterior fechamento pelas normas específicas antielisivas.²

O problema emerge no momento em que se discute se a elisão fiscal passa a ser abusiva, ou seja, fazendo o que o Direito permite, mas abusando deste, o que caracterizaria abuso de direito na elisão fiscal.

A questão cinge-se a analisar o que possível fazer, mediante a utilização dos instrumentos que a lei permite, para a chegar a economia de tributos.

Há hoje no meio especializado a denominação de elisão abusiva para o planejamento tributário feito com abuso de direito. Mas existe abuso de direito?

Everardo da Cunha Luna em 1959 escreveu que *ter direitos equivale a ter o dever de exigí-los, de defendê-los, de fazê-los efetivos*³, de modo que se a lei permite algo, se a lei outorga faculdades a determinadas pessoas, não seria

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988, Art. 150, I.

² TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Ed. Renovar. São Paulo: 2006, p.218-219.

³ LUNA. Everardo da Cunha. **Abuso de Direito**. Ed. Forense. Rio de Janeiro: 1959, p. 37

razoável imaginar que a utilização de tais faculdades poderia constituir qualquer abuso, mas sim o pleno exercício de um direito legalmente garantido.

No planejamento tributário não poderia ser diferente: ou é lícito, portanto elisão fiscal, ou é ilícito, caso que seria evasão fiscal e não mais elisão, muito menos elisão fiscal abusiva.

Cumpramos ressaltar a relevância do presente tema, haja vista o interesse do Estado na arrecadação tributária, bem como o interesse dos contribuintes na redução dos tributos.

Para estudo do tema, passaremos pela análise dos principais institutos do direito tributário, tais como elisão e evasão fiscais, fato gerador, hipótese de incidência e estrita legalidade tributária.

1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Inicialmente é oportuno ressaltar que a correta administração do ônus tributário constitui medida indispensável à sobrevivência das empresas.

No que tange ao fato gerador, existem diversos problemas no direito tributário que decorrem da sua definição. A interpretação, a aplicação, a isenção e a não-incidência estão vinculadas às duas dimensões básicas do fato gerador, a abstrata e a concreta.

O planejamento tributário pode ser conceituado como o planejamento ou procedimento empresarial, realizado estritamente nos limites legais, cujo objeto é a economia de tributos, fazendo não incidir a norma de tributação.

Note-se, portanto, que constitui-se em atividade de caráter preventivo, que tem como objeto de análise o tributo e fatos possivelmente tributáveis, de forma a possibilitar ao contribuinte uma escolha menos onerosa do ponto de vista fiscal.

É de notório conhecimento que a má administração de uma empresa, aí incluídas as questões tributárias, poderá acarretar sua falência, de modo a gerar uma grande perda não só para muitas famílias dos empregados, para o mercado de consumo que perde com a falta de concorrência, mas também para o próprio Estado que perderá uma fonte de arrecadação e, evidentemente, perderá uma parcela do dinheiro que poderia ser aplicado na realização dos interesses sociais.

O planejamento tributário pode seguir duas modalidades para a economia de tributos: a) Impedindo ou retardando a ocorrência do fato gerador ou b) Reduzindo o montante do imposto devido.

Na primeira hipótese o contribuinte age de forma preventiva e evita ou retarda a ocorrência do fato gerador, ou seja, evita que a situação descrita na norma de tributação ocorra no mundo dos fatos ou pelo menos retarda sua ocorrência. Um exemplo é a emissão de uma nota fiscal no início do mês seguinte quando na verdade a mercadoria foi recebida antes da data de emissão.

Na segunda hipótese, podemos pegar como exemplo um contribuinte que, tendo a opção de apurar IRPJ pelo lucro presumido ou pelo lucro real ou enquadrar-se no SIMPLES, analisa a situação que mais lhe favorecerá e decide pela sistemática que irá lhe proporcionar um menor desembolso.

Diante das diversas discussões a respeito da legalidade dos planejamentos tributários realizados pelas empresas, passamos agora à análise dos principais institutos norteadores do planejamento tributário.

2. O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A NORMA GERAL ANTIELISÃO

A norma geral antielisão é aquela que permite à administração tributária desconsiderar negócios jurídicos praticados tendo por desígnio, unicamente, a elisão fiscal, ou seja, permite à autoridade que faça a interpretação da intenção do agente em seus negócios jurídicos.

No Brasil, a norma geral antielisão está prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Extraí-se da leitura do referido dispositivo legal que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Pois bem, considera-se oportuno um passeio pelos institutos da “elisão tributária” e da “evasão tributária”.

A doutrina discute o momento da elisão e da sua licitude. O elemento tributário no qual se apoiam esses conceitos é o fato gerador.

Antes de se analisar o conceito de fato gerador, revela-se necessário tratar da hipótese de incidência, uma vez que precede o conceito de fato gerador.

Nas palavras de Geraldo Ataliba:

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho.

É, portanto, mero conceito necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral)⁴.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 13ª tiragem. Malheiros, São Paulo: 2012, p. 58.

Percebe-se, assim, que a hipótese de incidência é uma descrição de um fato na lei que, caso ocorra, irá gerar determinadas consequências jurídicas. Relativamente ao Direito tributário, irá gerar a obrigação (consequência jurídica) de pagar tributo.

A conceituação de hipótese de incidência assemelha-se muito, no Direito Penal, à conceituação de fato típico, considerando que fato típico é o fato descrito abstratamente na lei como infração a uma norma penal. Explica o professor Geraldo Ataliba:

O paralelismo feito por muitos autores com o conceito de crime formulado pela lei penal, é rigorosamente apropriado. Na “figura típica” temos a descrição hipotética de um comportamento humano (fato), que, se concretizado, acarreta a incidência das consequências previstas pela própria lei.⁵

O professor Hugo de Brito Machado, ao analisar a hipótese de incidência tributária assevera:

É importante notar que a expressão *hipótese de incidência*, embora às vezes, utilizada como sinônimo de *fato gerador*, na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa, é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista.

A lição do ilustre professor é de clareza solar. Note-se que a hipótese de incidência no direito tributário é como o fato típico no direito penal. Há uma descrição na lei de uma determinada conduta e uma consequência para sua prática. Como exemplo podemos citar o art. 121 do Código Penal, segundo o qual matar alguém gera a consequência de ser aplicada ao agente uma pena de 12 a vinte anos.

No mesmo sentido é o direito tributário, se ocorrer a prática da hipótese prevista na lei como geradora do pagamento do tributo o agente que a praticar terá como consequência o dever de pagar o tributo. Caso não o faça sofrerá sanções.

Passados os esclarecimentos sobre a hipótese de incidência tributária, oportuna é a análise do fato gerador.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 13ª tiragem. Malheiros, São Paulo: 2012, p. 58-59.

Fato gerador pode ser conceituado como é a concretização da hipótese de incidência, ou seja, é a transposição da previsão legal do mundo abstrato para o mundo fático.

Verifica-se, portanto, que a hipótese de incidência designa com maior propriedade, a situação de fato necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto expressão do fato gerador, ou seja, a efetiva ocorrência daquilo que está previsto em lei.

No presente trabalho, analisar-se-á a questão dos negócios jurídicos e seus efeitos no âmbito do Direito Tributário, a fim de se verificar até que ponto a autoridade administrativa poderá desconsiderar tais negócios sob o argumento de se estar praticando a evasão fiscal.

Como se sabe diversos atos e fatos estão regulados por diversas áreas do Direito, de modo que os efeitos a serem extraídos poderão ser diversos, de acordo com a prescrição legal de cada área jurídica específica.

No tocante à regulamentação de fatos jurídicos tributários por outros ramos do Direito, revela-se oportuna a lição do professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os fatos jurídicos ou geradores das obrigações tributárias podem ser fatos jurídicos já regulados por outros ramos do Direito e podem ser fatos da vida valorados por lei tributária. No primeiro caso, podemos citar como fato gerador do imposto sobre heranças e doações, com a abertura da sucessão pela morte do *de cuius*, e o instituto da doação, já regulados pelo direito das sucessões e dos contratos, ou, ainda, o fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos a ele relativos, tais como o usufruto e a enfiteuse, matérias fartamente reguladas pelo Direito das Coisas.

Como muito bem salientado pelo ilustre professor em sua brilhante explanação, os negócios jurídicos podem receber tratamento jurídico pelos diversos ramos do direito, inclusive com efeitos específicos para cada um.

Não se pode considerar a validade de um negócio jurídico no direito civil e sua invalidade para o direito tributário, o que seria puro absurdo.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, suprimir, total ou parcialmente, ao tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber

se em determinado caso ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária e qual sua efetiva dimensão econômica.⁶

Note-se, portanto, que não se pode desconsiderar pura e simplesmente, os negócios jurídicos praticados com o intuito de economia tributária sob o único fundamento de que o objetivo é não pagar tributo, taxando o planejamento tributário de ilegal.

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da administração tributária. Colocada como está pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo. A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipicidade a tipicidade da conduta criminosa, é garantia do cidadão contra o arbítrio.⁷

Percebe-se que a abertura posta como está na norma geral antielisão, desafia frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária, dando total arbítrio à autoridade administrativa para desconsiderar os negócios jurídicos que, segundo seu entendimento dotado de subjetividade, está com algum vício a indicar a existência ou finalidade de evasão fiscal.

Como já afirmado acima, a definição legal de fato gerador constitui garantia fundamental do contribuinte, o que lhe assegura somente ser obrigado a pagar tributo quando ocorre a situação fática descrita legalmente.

Desconsiderar os negócios jurídicos pelo excessivo grau de subjetividade permitido pela norma seria violar a garantia do contribuinte, declarando a existência de fato gerador que não existe e obrigando o contribuinte a pagar tributo indevido.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros. 2009, p. 131

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros. 2009, p. 132

A falta de clareza do legislador brasileiro pela ausência de detalhes quanto ao alcance da norma geral antielisiva, acaba por resultar em profunda insegurança jurídica nas nos negócios jurídicos com efeitos tributários.

Deste modo, não está autorizada outra interpretação ,senão a de que a norma geral antielisiva somente autoriza a desconsideração de negócios jurídicos que objetivem ferir a legislação tributária, mas não os negócios jurídicos legítimos que visam reduzir legitimamente a carga tributária.

Imperioso concluir, portanto, que, para que não exista violação à garantia da estrita legalidade tributária, os negócios jurídicos somente poderão ser desconsiderados nas estritas hipóteses previstas na norma, não estando autorizadas interpretações extensivas que criem obrigações tributárias.

3. ELISÃO E EVASÃO FISCAIS

No presente capítulo, cumpre inicialmente estabelecer uma distinção entre os institutos da elisão e da evasão fiscais.

Insta atribuir relevo que tais figuras estão intimamente ligadas à ocorrência do fato gerador.

Há no direito tributário, seja nacional ou comparado, problemas semânticos quanto a cada um desses conceitos, principalmente no que tange à evasão e a elisão fiscais, sendo que a maior parte da doutrina especializada considera a elisão como planejamento tributário, uma vez que praticada antes da ocorrência do fato gerador (planejamento tributário) e a evasão fiscal como medida ilícita, considerando que é praticada após a ocorrência do fato gerador e tem o condão de evitar o pagamento do tributo devido.

O ilustre professor Hugo de Brito Machado, ao comentar o assunto assevera:

“Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, em sentido amplo, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois comportamento ilícito⁸”

Como se pode ver, as definições de ambos os institutos podem causar grandes problemas aos contribuintes, diante da possibilidade de serem surpreendidos por uma autuação fiscal.

Ricardo Lobo Torres analisa tais institutos de forma mais peculiar:

Evasão (tax saving em inglês; Steuervermeidung em alemão) é a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato gerador tributário. Deixar alguém de fumar para não pagar IPI ou ICMS é o exemplo clássico de evasão. É sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita a incidência da norma impositiva. O termo evasão com tal significado é cultivado pela ciência das finanças e aparece no direito financeiro francês. Quanto tomada no sentido da expressão inglesa tax evasion, como

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª e. rev. atual. ed. Malheiros, São Paulo: 2009, p. 131

veremos adiante, da preferência de alguns autores brasileiros, é ilícita.

Elisão (tax avoidance em inglês; steuerumgehug em alemão; elusione em italiano) é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei. Os adeptos da interpretação lógico-sistemática e do primado dos conceitos do direito civil defendem a licitude da elisão: será lícita qualquer conceptualização jurídica do fato sujeito ao imposto, eis que a aptidão lógica do conceito para revestir juridicamente certos fatos repugna a ideia de abuso de forma.⁹

Pela análise do citado autor, percebe-se a tendência em se concluir pela elisão como simples meio de se furtar ao pagamento do tributo e, ainda, a evasão confundindo-se com a não-incidência.

A Lei Complementar nº 104, de 10.01.01 introduziu no art. 116 do Código Tributário Nacional a norma geral antielisão:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária.¹⁰

Tal dispositivo vem gerando dúvidas quanto à sua legitimidade e seu alcance porque, não raro, as autoridades fiscais desconsideram, arbitrariamente, os atos praticados pelos contribuintes considerando tudo como ilícito. Como se planejar economia de tributos fosse errado.

Nesse ponto, também é oportuna a lição do professor Hugo de Brito Machado:

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente o tributo (elisão fiscal) é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.¹¹

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Ed. Renovar. São Paulo: 2006, p. 219-220

¹⁰ BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Seção III; Título II, capítulo II

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª e. rev. atual. ed. Malheiros, São Paulo: 2009, p. 131

A lição do ilustre professor consigna entendimento razoável sobre com se proceder na análise do planejamento tributário, concluindo que a autoridade não pode deliberadamente, desconsiderar qualquer negócio jurídico.

Em perfeita lição, Guilherme Cezaroti, ensina:

Faz-se necessário distinguir aquelas situações em que o contribuinte está incorrendo em uma conduta ilícita daquela que não é vedada ou encontra previsão em nosso ordenamento jurídico (e que também se encontra fora da zona de ilicitude). Um comportamento contrapõe-se ao outro de forma excludente.

Haverá evasão fiscal quando ocorrer o fato previsto na lei como gerador de uma relação jurídico-tributária e o sujeito passivo furta-se ao recolhimento do tributo ou procurar simular a ocorrência do referido fato.

Na elisão fiscal, por sua vez, o contribuinte planeja suas operações antes da ocorrência do fato gerador, mediante a prática de atos reais, de modo a evitar o nascimento da obrigação tributária.

Em análise, é o a consequência dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, segundo os quais, somente haverá tributo se ocorrer o fato previsto em lei que dá origem à relação jurídico-tributária.

O diferencial entre as duas situações tem três fundamentos: a elisão é anterior à ocorrência do fato gerador, ao contrário da evasão; na elisão tributária, os fatos são reais, não simulados; e não há ilicitude no comportamento¹².

Conforme se verifica, a elisão fiscal constitui-se em planejamento anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante fatos lícitos que objetivam reduzir o impacto da carga tributária ou até mesmo impedir a ocorrência do fato gerador.

No planejamento tributário deve-se respeitar a função social dos contratos e dos negócios jurídicos a fim de abarcar interesses legítimos, respeitando o que dispõe a legislação em vigor. É o que assevera Edmar Oliveira Andrade:

O verdadeiro planejamento tributário observa a função social dos direitos e dos contratos, na medida em que eles são utilizados (devem ser) para dar forma jurídica a interesses sérios e legítimos. Quando não existem seriedade e verdade nas declarações, elas não cumprem a função institucional de compor interesses e propiciar a

¹² ANDRADE, Edmar Oliveira. **Análise Crítica da jurisprudência do Conselho de contribuintes a respeito do planejamento tributário.** in: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord). Planejamento Tributário. Ed. MP, São Paulo: 2007, p. 158

circulação de riquezas e, certamente, serão levados a cabo com erro grosseiro, dolo, fraude ou simulação.¹³

Em síntese, o que se busca para a caracterização da elisão fiscal (planejamento tributário) é a boa-fé, a qual ficará caracterizada pela realização de negócios jurídicos legítimos.

¹³ ANDRADE. Edmar Oliveira. **O abuso de direito no novo Código Civil e o planejamento tributário**. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, MP editora, V 2, 2004, p. 77.

3.1. SIMULAÇÃO E DISSIMULAÇÃO

Conforme se pôde verificar, o parágrafo único do art. 116 do CTN expressa que *a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.*

Revela-se oportuno conceituar simulação e dissimulação. Ambos são defeitos do negócio jurídico que objetivam burlar a lei ou prejudicar terceiros a fim de se obter vantagem indevida.

A primeira é simulação absoluta e a segunda relativa. Simulação constitui-se em uma falsa declaração de vontade, a qual visa conseguir efeito diverso do ostensivamente desejado, ou seja, simular é fingir o que não é. Dissimular é esconder o que efetivamente é.

A simulação está prevista no art. 167 do Código Civil¹⁴, no capítulo da invalidade do negócio jurídico, e diz:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Verifica-se que a lei civil trata da simulação em situações específicas, tratando-a como motivo de nulidade do negócio jurídico.

No Direito Tributário, conforme já visto, é causa de desconsideração do negócio jurídico. Em outras palavras, também de nulidade.

Na simulação, além do acordo simulatório, costuma-se apontar como essencial à caracterização da simulação a finalidade de enganar terceiros, a divergência intencional entre a vontade interna e a vontade declarada.

No tocante à simulação aplicada ao Direito tributário, Maria Angélica Dias assevera:

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. Sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

A simulação fiscal, para ocorrer, pressupõe, a nosso ver, a existência de um acordo entre as partes, destinado a iludir o Fisco, no qual o negócio jurídico aparentemente praticado (em geral, fiscalmente menos oneroso) não corresponde ao negócio jurídico efetivamente celebrado entre as partes (em geral, fiscalmente mais oneroso). Portanto, no caso da simulação, entendemos que há a necessidade da presença de um elemento, intencionalmente oculto pelas partes, incompatível com o negócio que as partes quiseram aparentemente celebrar.¹⁵

Deste modo, reitera-se o entendimento de que, para se caracterizar a simulação como defeito do negócio jurídico apto a desconsiderar o planejamento tributário e fazer incidir a norma de tributação, há de estar presente, de forma manifesta, a finalidade de iludir o fisco, ou seja, de burlar norma tributária.

No entanto, a *contrario sensu*, se a finalidade do negócio jurídico, corresponde exatamente ao que foi entabulado e tem por efeito a redução da carga tributária, não há que se falar em simulação ou qualquer outro tipo de ilegalidade.

Valer-se de um ato autorizado por lei não pode constituir meio a desconsiderar um negócio jurídico efetivamente válido.

Os vários meios utilizados para a obtenção de economia fiscal podem ter diversas naturezas e, portanto, merecem análises distintas.

Quando se fala em simulação ou fraude a lei, se sabe que esses meios são reprovados pelo ordenamento jurídico, uma vez que constituem evasão fiscal.

Na linha divisória entre evasão e elisão fiscal cabe, em um primeiro momento, analisar se apenas a licitude ou ilicitude de um planejamento tributário poderia ser determinada com base nas razões que levaram o contribuinte a proceder de uma forma específica, ou seja, se o objetivo foi o mesmo externado por meio do negócio jurídico ou não.

¹⁵ DIAS, Maria Angélica. **O planejamento tributário e a simulação, o dolo, a fraude propriamente dita, o abuso do direito e a fraude à lei.** in: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007, p. 92.

3.2. O DOLO E A FRAUDE À LEI

A doutrina ainda elenca como elementos caracterizadores da ilegalidade do planejamento tributário, o dolo e a fraude à lei.

Dolo pode ser conceituado como a vontade livre e consciente voltada a um determinado fim.

Especificamente no planejamento tributário o dolo caracteriza-se quando o contribuinte visa sonegar o pagamento do tributo, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador e nascendo o dever de recolher o tributo em decorrência do nascimento da obrigação tributária, o contribuinte não o paga.

Já no que diz respeito à fraude propriamente dita, sua diferença em relação à simulação está no sentido de que a evasão fiscal se dá em relação a tributos claramente devidos, ou seja, o comportamento do sujeito passivo tributário é evidentemente ilícito em sua exteriorização formal.

Em relação à fraude à lei, o professor José Eduardo Soares de Melo esclarece:

Na fraude, ocorre violação ao comando normativo, mediante omissão de receitas, adulteração de documentos, indicação de valores a recolher divergentes dos valores escriturados, manutenção de duplicatas a pagar, quando já foram quitadas (passivo fictício), saldo credor de caixa, etc.¹⁶

A respeito dessas formas de evasão fiscal, José Souto Maior Borges leciona:

Dolo, fraude ou simulação constituem ilícitos tributários porque pressupostos para aplicação de penalidades específicas. Na medida entretanto [sic] em que o dolo se identifica manifestação de vontade tendente a aplicação defeituosa das normas tributárias porque é a forma comum e mais grave do elemento subjetivo da culpabilidade, poderá ser aceita a opinião de que o dolo se constitui num elemento integrante, tanto da fraude quanto da simulação¹⁷

Constata-se, assim, segundo a posição do professor Maior Borges, que o dolo possui conotação ampla no ilícito tributário, podendo abranger casos de simulação e de fraude.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal** in: ROCHA: Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento Fiscal, v. 2: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998. P. 74

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. Tratado de Direito Tributário Brasileiro. V. 4: lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981. P. 408

Importante esclarecer que na fraude a lei, quando da realização dos negócios jurídicos, os contratantes visam contornar a lei, fugindo da sua aplicação, ou seja, por vias oblíquas, buscando resultados que a lei pretendia coibir.

4. TEORIA DO ABUSO DE DIREITO

A teoria do abuso de direito surgiu na França e a marca dessa tradição está presente no direito tributário francês. É o que ensina Marcelo Huk¹⁸:

O Livre de Procedures Fiscales, a lei tributária francesa, reconhece em seu art. 64 duas práticas distintas, consideradas como abusivas, o abuso por simulação de forma jurídica e o abuso de direito por fraude à lei. Os atos e contratos simulados ou fraudulentos são impossíveis pelo Fisco, porém os efeitos do abuso de direito circunscrevem-se à aplicação da lei tributária, a validade dos atos civis praticados pelos particulares não é afetada, salvo decisão judicial que analise os aspectos não tributários. [...] O *Conseil d'Impôts*, órgão do Fisco francês, define a evasão como prática criminosa deliberada, consistente em sonegar parte ou a totalidade de receitas ou despesas que deveriam ser declaradas ao Fisco pelo contribuinte. Figura assemelhada à elisão e a prática do contribuinte de valer-se das lacunas da lei tributária nacional ou da existência de sistemas tributários nacionais diversos, com o objetivo de reduzir ou eliminar o imposto que seria devido, sem frontalmente violar dispositivo legal. O *Conseil d'Impôts* tem considerado alguns casos elisivos como legais, admitindo a economia tributária, desde que não fiquem caracterizadas práticas de abuso de direito propriamente ditas, ou abuso de direito de forma jurídica, hipóteses em que o procedimento passa a ser julgado evasivo.

Interessante notar que o Código Civil¹⁹ estabelece em seu art. 187:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Verifica-se que o citado artigo trata da teoria do abuso de direito com base na boa-fé, de modo que o abuso de direito passou a ser visto como uma conduta que, embora lícita, mostra-se desconforme com a finalidade que o ordenamento jurídico pretende na circunstância fática descrita na hipótese legal.

Deste modo, estaria caracterizado o abuso quando o ato decorre do exercício irregular do direito, ficando dispensada a consciência de se excederem os limites impostos pela boa-fé, bons costumes, fim social ou econômico, contentando-se a lei civil com a ultrapassagem dos limites, independentemente de dolo ou culpa ou independentemente se causar dano a outrem.

¹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, 99 180.

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. Sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

De toda forma, conforme lição de Célio Armando Janczeski²⁰, as normas do CC, ao serem combinadas com o parágrafo único do art. 116 do CTN, não podem implicar na substituição de contratar pelo dirigismo estatal, a ditar um caminho determinado, mesmo que mais oneroso, sob o ponto de vista fiscal, do que outro, disponível, que se apresente igualmente lícito. Não ocorrendo o fato gerador, não poderá o fisco desconsiderar o negócio jurídico lícito, levado a efeito para se desviar de sua ocorrência, eis que não haveria ilicitude na conduta.

Cumpre salientar, ainda, que o art. 108 do Código Tributário Nacional estabelece que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, de modo que reafirma o princípio constitucional da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal.

Se a de qualquer forma for omissa ou obscura, não cabe ao Administrador ou ao Juiz integrar a lei de forma a suprir a lacuna e, com isso, culminar na cobrança de tributo que não está previsto em lei. em suma: utilizar-se do princípio da capacidade contributiva e da isonomia para exigir tributo cujo fato gerador não está tipificado na lei, implica em se valer do emprego da analogia para se exigir tributo, o que se afigura inadmissível por expressa proibição legal.

Revela-se profundamente insensato querer que os atos de gestão e objetivos empresariais não visassem o recolhimento de tributos da forma menos onerosa possível.

Somente poderá ser considerado ilícito o ato praticado com o objetivo de ocultar um fato suscetível de imposição tributária que já se realizou no mundo real, hipótese que configura clara evasão fiscal.

Os atos dos contribuintes que visam uma economia tributária **quando praticados nos limites legais**, não podem ser analisados com fundamento apenas no elemento subjetivo, o que descaracterizaria o princípio da legalidade tributária, mas deve-se levar em consideração toda a atividade empresarial, bem como, e principalmente, a permissão legal para a prática dos atos que ensejaram a economia tributária.

²⁰ JANCZESKI, Célio Armando. **Planejamento tributário e o negócio jurídico indireto. Simulação, dissimulação, abuso de forma e abuso de direito.** In: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007, p. 117.

5. TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS

A teoria do abuso das formas surge com o desdobramento da interpretação econômica do Direito Tributário e consiste em coibir o uso de uma forma atípica para um negócio jurídico, obrigando a utilização de uma forma típica para o mesmo negócio que permitiria alterar a incidência tributária.

Tal teoria, na visão clássica, considera ilícita a conduta do contribuinte que pretende exclusivamente economia de imposto, fundamentando-se no uso imoral do direito²¹.

Conforme se pode observar, a teoria do abuso das formas visa coibir a utilização de formas jurídicas autorizadas em determinados pontos da legislação para obter vantagens que não as notadamente externadas.

André Estrella, ao comentar a teoria em análise, consigna:

Essa teoria coloca o direito numa camisa de força. O mundo empresarial, e aí se insere também a administração pública, tem na dinâmica sua principal particularidade. Dizer o que é abusivo ou não investe o intérprete de um subjetivismo sem medidas. Não se pode impor ao empresário a forma de se transferir um imóvel à sociedade, incidindo imposto de transmissão, ao invés de fazer incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, não incidindo o imposto. (Art. 156 § 2º da CF). Atitudes desse importe levam um autoritarismo das formas, na medida em que manietam a livre-iniciativa, fixando um regramento estanque e uniforme. O Estado Democrático de Direito não comporta teorias de tal magnitude, assim critica em tudo a doutrina clássica²².

Pode-se perceber em a doutrina crítica tal teoria sob o argumento de que se pode realizar os negócios jurídicos previstos em lei da forma em que a lei prevê, ainda que isso acarrete economia de tributos.

Não se pode desconsiderar negócios jurídicos pelo simples fato de se presumir que tudo é simulação, uma vez que a lei permite a prática que determinados atos sejam praticados de determinadas formas.

²¹ ESTRELLA, ANDRÉ LUIZ. **A norma Antielisiva Geral** in **Planejamento tributário**. MP editora: São Paulo, 2007, p. 233

²² ESTRELLA, ANDRÉ LUIZ. **A norma Antielisiva Geral** in **Planejamento tributário**. MP editora: São Paulo, 2007, p. 233

O contribuinte de vale das formas prescritas em lei e realiza um planejamento tributário. Se a lei permite expressamente, prescreve a formalidade, ou simplesmente silencia a respeito, é porque é permitido. Se não fosse para ser assim, que a lei proibisse que determinados negócios gerassem determinado efeitos, nessa ou naquela seara do Direito.

Oportuno salientar que as objeções ao planejamento tributário, realizado pelas todas as formas que o direito permite, seja com negócios jurídicos realizados em outras áreas do direito ou no próprio direito tributário, surgem sem fundamento são desprovidas de fundamento porque é se considera desarrazoado ilegal o que é feito com base na lei.

6. O PROPÓSITO NEGOCIAL

Há, ainda, na interpretação dos negócios jurídicos que objetivam a redução da carga tributária, o chamado “propósito negocial”, segundo o qual o contribuinte estaria praticando uma “elisão fiscal abusiva” quando se afastasse dos fins mercantis de sua atividade, objetivando tão somente a economia tributária.

Tal doutrina surgiu nos Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros, denominada doutrina do propósito mercantil.

No Brasil, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF, já se manifestou sobre o tema e acolheu entendimento semelhante, como se pode extrair do seguinte julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de pessoa Jurídica - IPRJ Exercício 2008, 2009, 2010 Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. RECOMPOSIÇÃO. NECESSIDADE. No lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro deve-se levar em conta o valor apurado pelo contribuinte de modo que a eventual existência resultados negativos (prejuízo fiscal ou base negativa) deve ser considerada na determinação do saldo a tributar. MULTA QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência dos tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade atuante. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios. MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais²³.

²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.220. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Julgamento em 09/05/2013, publicado no DJ de 07/06/2013.

Na decisão supramencionada verifica-se a adoção pelo CARF do modelo adotado nos Estados Unidos, no qual o planejamento tributário será considerado legal caso os atos praticados pelo contribuinte não tenham como objetivo a pura redução dos tributos, mas e principalmente o propósito comercial na operação.

Ricardo lobo Torres ensina que no Brasil adotou-se o modelo Francês. Leciona o referido autor:

Na França o art. 1.741 do *Code Générale des impôts* cria sanções para quem tenha *‘volontairement dissimule une part des sommes sujettes á L’impôt’*. O art. 64 do *livre des Procédures Fiscales* cuida da repressão ao abuso de direito (*répression de abus des droit*), ao prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (*qui dissimulent la portée véritable d’um contrat ou d’u8n convention*); a Administração fica autorizada a requalificar os fatos (*L’Administration est em droit de restituer son véritable caractere à L’opération litigieuse*).

A doutrina francesa vem esclarecendo que se trata de instrumento que visa a manter os atos e fatos conformes à realidade, com o equilíbrio entre substância e forma, evitando-se que o contribuinte adote formas jurídicas com a finalidade única de evitar ou diminuir o pagamento de impostos, o que pode ser demonstrado negativamente pela ausência de justificação econômica.

Verifica-se, assim, na dicção do art. 116 do CTN que, na redação dada pela LC 104/01, que o Brasil adotou o modelo francês de norma antielisiva.

Questão importantíssima para análise do tema do planejamento tributário é o abuso de direito e o propósito comercial nas reorganizações societárias.

A teoria do abuso de direito estabelece que a expressão “abuso de direito” designa a repressão que se faz às situações em que o titular de um direito excede os limites a ele peculiares.

Menezes Cordeiro, ao estudar o referido instituto, consigna:

A expressão “abuso de direito” deve-se ao autor belga Laurent. Foi criada para nominar uma série de situações jurídicas, ocorridas em França, nas quais o tribunal, reconhecendo embora, na questão de fundo, a excelência do direito do réu, veio a condenar, perante irregularidades no exercício desse direito²⁴.

Interessante notar que, na definição trazida pelo ilustre autor português, o direito é reconhecido, mas rechaçado quando se verifica que no seu exercício há irregularidades.

²⁴ MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha. **Tratado de Direito Civil Português**: parte geral. V. 1. Coimbra: Almedina, 2000, p. 670-671.

A questão posta na análise do abuso do direito no planejamento tributário toma contornos quando se parte da análise se pode ocorrer irregularidade no exercício de um direito ou se a irregularidade descaracteriza tal direito e passa a qualifica-lo como ato ilícito e, portanto, punível e passível de desconsideração nos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com a intenção de reduzir a carga tributária.

Destarte, segundo a doutrina do propósito negocial, a solução para a análise da legalidade de um planejamento tributário está em definir se se pode ou não falar em abuso de direito ou se o pleno exercício de um direito pode ser desconsiderado quando gera a redução dos tributos.

Interessante notar, que segundo essa doutrina , as sociedades empresárias ficam completamente engessadas quando as soluções encontradas para a economia tributária obtiverem resultados evidentemente econômicos do ponto de vista fiscal, o que, segundo nosso entendimento, não é o mais apropriado.

7. O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Deixou-se a análise do princípio da estrita legalidade tributária para o fim deste trabalho, por considerá-lo de suma importância como base para a conclusão a ser obtida, após a análise dos institutos supra analisados.

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 5º, II que “ninguém será obrigado a fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”

Ora, o tributo é classificado pelo art. 3º do CTN como prestação pecuniária **compulsória**, de forma que seu pagamento independe da vontade do contribuinte, de tal forma que o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de um tributo estivesse sob o domínio do princípio da legalidade.

No entanto, o Constituinte de 1988 julgou por bem, incluir o princípio da legalidade especificamente para a matéria tributária. É o que estabelece o art. 150, I²⁵ da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Ao comentar o princípio da legalidade tributária, Ricardo Alexandre salienta:

Caso se opte por seguir a lição dos constitucionalistas, segundo a qual, a submissão de matéria específica à regulação por lei é manifestação do princípio da reserva legal, enquanto a submissão da criação de quaisquer obrigações ao domínio da lei (art. 5º, II) seria decorrência do princípio da legalidade, seria mais adequado denominar o princípio tributário esculpido no art. 150, I da CF/88 de reserva legal²⁶.

De todo modo, oportuno é saber que o tributo somente pode ser exigido ou aumentado mediante Lei, conforme mandamento constitucional.

Hugo de Brito Machado afirma:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria

²⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Organização de Alexandre de Moraes. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

²⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012, p. 80

constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior, é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.²⁷

No entanto, existem exceções ao princípio da legalidade, ou seja, existem situações em que se podem utilizar meios infralegais.

O Art. 97 do CTN estabelece:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Interpretando o dispositivo a *contrario sensu*, conclui-se que as matérias ali não elencadas não estão abrangidas pelo princípio da legalidade.

Importante notar que duas situações merecem maior destaque: a) a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (§ 2º) e; b) a fixação do prazo para recolhimento.

Na primeira situação haverá o aumento do valor do tributo, mas por consequência da atualização e não de um aumento deliberado.

Toda conduta da Administração Tributária e os critérios objetivos na identificação do sujeito passivo, o valor do montante apurado e as penalidades cabíveis, devem ser apuradas de forma fechada na lei que deverá descrever as hipóteses de incidência. Não deixa brechas ao aplicador da lei, especialmente à administração tributária, para uma interpretação extensiva e, mais, para o uso da analogia. Essa tipicidade é endereçada ao legislador e ao aplicador da lei, devendo

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros. 2009, p. 33-34.

o parlamentar, ao formular a lei, definir de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação do tributo²⁸.

Verifica-se que o princípio da legalidade tributária está arraigado na segurança jurídica, da qual deriva diretamente e está destinado aos Direitos e Garantias Fundamentais dos contribuintes, não permitindo, portanto, que surjam situações incertas no que tange à tributação, ensejando cobrança indevida de tributos.

Para o princípio da legalidade ser bem compreendido é necessário saber que que criar um tributo é estabelecer todos os elementos que são necessários para a compreensão da situação de fato que faz surgir o dever de pagar o tributo. Desse modo, a lei instituidora do tributo deve estabelecer: I) a descrição do fato tributável; II) a definição da base de cálculo; III) a alíquota ou outro critério para que se possa definir o valor do tributo; IV) os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária.

Como se pode perceber, não basta que a lei preveja a hipótese de incidência tributária, mas é necessário que estabeleça tudo o que é necessário à existência e compreensão da relação obrigacional tributária para que seja uma cobrança legal e constitucional.

Como se sabe, o poder sempre busca formas para contornar os limites que o Direito constrói. O princípio da legalidade serve exatamente para evitar condutas arbitrárias por parte do Estado.

Note-se, por oportuno, que não é por acaso que todo o arcabouço da obrigação tributária deve ser completamente previsto em lei. Ademais, nesse ponto, a Constituição Federal em seu art. 146, III, d, estabelece que cabe a lei complementar legislar sobre obrigação tributária.

Nota-se, assim, que toda a interpretação de toda a legislação tributária deve estar em consonância com as garantias estabelecidas constitucionalmente para os contribuintes, de forma a dar a legitimidade e caráter justo que a norma jurídica reclama.

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 111.

Autorizar interpretações extensivas que fujam da finalidade da norma interpretada é chancelar a arbitrariedade tão combatida no ordenamento jurídico brasileiro.

Por tais razões, conclui-se que o princípio da estrita legalidade tributária constitui base fundamental do sistema tributário brasileiro.

8. CONCLUSÃO

Diante do que foi até aqui estudado, querer equiparar evasão fiscal com elisão fiscal é ato que não tem o menor cabimento, seja no planejamento tributário lícito ou no planejamento tributário abusivo, o contribuinte busca meios de minorar a carga tributária, o que diferencia ambos os institutos são os meios utilizados para essa redução: se lícitos ou ilícitos.

Enquanto na evasão fiscal são utilizados meios ilícitos, como falsificação de notas fiscais, objetivando ocultar riqueza tributável da administração fiscal.

Na elisão fiscal, não há prática de atos ilícitos, abuso de direito, de forma, nada disso. Há apenas a prática de atos permitidos pelo ordenamento jurídico que culminam na economia tributária.

No que tange à possibilidade das empresas se organizarem, praticando negócios jurídicos lícitos e que reduzem a carga tributária, é oportuno ter em vista que a Constituição Federal garante a livre iniciativa (Art. 1º, IV; Art. 170), livre concorrência art. 170, IV), bem como o contribuinte tem a liberdade econômica de forma legítima e protegida pelo Direito, de forma a lhe outorgar uma gama de atos e negócios jurídicos que lhe proporcionam minorar, ou evitar o nascimento da obrigação tributária.

A lei, ao permitir a prática de negócios, jurídicos, estabelecendo a forma, assegura ao contribuinte o âmbito do seu planejamento tributário. Portanto, não pode a autoridade fiscal, arbitrariamente, num juízo subjetivo de suposição, simplesmente desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, que implicaram economia tributária.

Note-se, portanto, que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, é claro ao afirmar que a autoridade administrativa poderá desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de a) dissimular o a ocorrência do fato gerador do tributo; b) a natureza dos elementos constitutivos na obrigação tributária. Ou seja, a própria lei, estabelece somente a prática de atos ilícitos como hábeis a autorizar a desconsideração dos negócios jurídicos.

Argumentar que o planejamento tributário deve ser consequência do propósito comercial da empresa não parece muito razoável porque a economia de

tributos é o próprio propósito comercial, diante da possibilidade de melhor concorrência e manutenção da atividade empresarial.

Note-se, portanto, que as argumentações expendidas pelas diversas teorias não subsistem logicamente, salvo se comprovada a finalidade de evasão fiscal, o que não parece claro na norma antielisiva prevista no Código Tributário Nacional.

Oportuno consignar que é legítimo o interesse das empresas na redução da carga tributária de forma lícita, até porque a ilicitude na prática da evasão fiscal pode gerar consequências desastrosas para as empresas, considerando as altíssimas multas e juros aplicados em caso de constatação da fraude.

Conforme se vê, é imperioso concluir que parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional autoriza a elisão fiscal como meio lícito para a economia tributária, portanto, os negócios jurídicos lícitos, que impliquem a redução dos tributos, não podem ser desconsiderados ao bel prazer da autoridade fiscal, sob pena de violação ao próprio ordenamento jurídico, bem como aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998.

ANDRADE, Edmar Oliveira. **Análise Crítica da jurisprudência do Conselho de contribuintes a respeito do planejamento tributário**. in: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord). Planejamento Tributário. Ed. MP, São Paulo: 2007.

ANDRADE, Edmar Oliveira. **O abuso de direito no novo Código Civil e o planejamento tributário**. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, MP editora, V 2, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 13ª tiragem. Malheiros, São Paulo: 2012.

BORGES, José Souto Maior. Tratado de Direito Tributário Brasileiro. V. 4: lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Seção III; Título II, capítulo II

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.220. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Julgamento em 09/05/2013, publicado no DJ de 07/06/2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988, Art. 150, I.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. Sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Novo Código Civil Brasileiro. Legislação Federal. Sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

DIAS, Maria Angélica. **O planejamento tributário e a simulação, o dolo, a fraude propriamente dita, o abuso do direito e a fraude à lei**. in: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007.

ESTRELLA, ANDRÉ LUIZ. **A norma Antielisiva Geral in Planejamento tributário**. MP editora: São Paulo, 2007.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JANCZESKI, Célio Armando. **Planejamento tributário e o negócio jurídico indireto. Simulação, dissimulação, abuso de forma e abuso de direito.** In: Planejamento tributário. MP editora: São Paulo, 2007.

LUNA. Everardo da Cunha. **Abuso de Direito.** Ed. Forense. Rio de Janeiro: 1959.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30ª e. rev. atual. ed. Malheiros, São Paulo: 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal** in: ROCHA: Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento Fiscal, v. 2: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha. **Tratado de Direito Civil Português:** parte geral. V. 1. Coimbra: Almedina, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário.** Ed. Renovar. São Paulo: 2006.